

公監査における内部統制と保証業務について

鈴木 豊

(キーワード) 公監査、政府監査、内部統制、保証業務、公監査基準

目 次

1. はじめに
2. 英国の公監査の変革
3. 米国の公監査の変革
4. 業績監査と内部統制
5. 保証業務基準と公監査
6. 独立行政法人監査基準
7. むすびにかえて

1. はじめに

租税等の公的資金の調達と特にその使途に関して政府・地方自治体へのアカウンタビリティの履行の要求とモニタリング機能の強化が強く指摘されている。諸外国では、このような要求に合わせて民間会計士等を監査人として独立性の高い公監査制度を構築しつつある。一方わが国には、地方自治体及び国と独立行政法人等への公監査が展開され始めたが、監査基準としては独立行政法人監査基準のみ設定されているが体系化した公監査基準は存在しない。一方、営利組織においては監査制度の強化とともに、内部統制監査や保証業務の概念フレームワーク構築の為の検討が進められている。そこで本稿では、現在の公監査、特に政府監査をめぐる諸外国の状況やわが国営利組織監査の動向を管見し、喫緊の課題であるわが国で構築すべき公監査基準の論点を検討する。

2. 英国の公監査の変革

英国地方自治体は、会計・監査規則 2003 によって内部統制システムに関するレビューを報告しなければならないこととなった。これはタンバル報告書（1999）によって内部統制の健全なシステムの設定が求められたものである。ここでは内部統制報告書（SIC）の作成と公表は、内部統制の継続的なレビューの最終段階と位置付けられ、SIC は、①ガバナンス処理の適切性のレビューを行う、②処理の改善の必要性の場所を知る、③より良い質のパブリックサービスを如何によりガバナンスが導くかを利用者へ伝達することが目的とされる。ここでの内部統制システムは、ポリシー、プロセス、業務、行動、他の評論を包含しており、①有効な、効率的なオペレーションを容易にする、②内部・外部報告の質を確保する、③適用可能な法規の準拠性を確保するためのシステムである。

タンバル報告書によれば、内部統制システムはリスクを除去するよりむしろリスクの管理を支援しリスクをコントロールするものであるとされる。ここでの内部統制の範囲は、①オーソリティ（自治体）のポリシー、②組織の価値、③法規、④要求されるプロセス、⑤財務諸表と他の公表の情報、⑥人的・財務的・その他の資源の管理の効率性・有効性、⑦高品質のサービスの効率的・有効的な配布である⁽¹⁾。

内部統制及び SIC の保証を得る年度レビューの留意点は次のように規定される。

- ①主要な法律上の義務と組織の目的の確立
- ②目的達成のための主要なリスクの検証
- ③主要なリスクを管理するための主要な統制を検証し評価
- ④主要な統制の有効性の保証を獲得
- ⑤保証を評価し統制・保証のギャップを検証する
- ⑥弱点を見付け、内部統制システムの継続的な改善を確保
- ⑦内部統制の報告書の作成
- ⑧内閣・行政府の委員会への報告

内部統制の保証の源泉は下記のものとされる。①マネジメント、②CFO と監視オフィサー（MO）の役割、③内部監査人、④外部監査人、⑤他のレビュー機関や監察官である。

内部統制の報告書（SIC）の特質としては、①全会計期間を通じて対象とされる、②標準的用語法はない、③SIC は財務諸表に添付する、④CFO と MO が法的責任によってカバーされる問題について取り扱う、⑤SIC は上級官又は評議会の最高メンバーによって署名されなければならない。そして地方自治体の内部統制の標準的報告書の記載事項は下記のようになっている⁽²⁾。①責任の範囲を記載し、全体責任をデイスチャージする際に健全な内部統制システムがあること。②内部統制システムの目的はリスクの管理をすることであり有効性については合理的であって絶対的な保証はないものであり継続のプロセスである。③内部統制環境を記載する。④有効性のレビューは内部監査人と行政マネージャーによって

注目される。また外部監査人、他のレビュー機関・監察官によってなされたコメントも源泉となる。⑤主要な内部統制の問題点を記載する。⑥行政長官と主要メンバーの署名を行う。

次に財務省の中央政府省庁の内部統制報告書 (SIC) について規定は次のようになっている⁽³⁾。

NAO (イギリス会計検査院) の内部統制報告書のレビューへのアプローチとしてレビュー手続の特徴を要約すると次のようになる。

(1) 監察・監査総監の証明の文言は次のようである。

「私は報告書が財務省のコーポレートガバナンス：内部統制報告書のガイダンスに準拠しているかどうかをレビューする。私は財務省の規定のディスクロージャー要件に合致しておらず、報告書が私の財務諸表監査で気の付いた他の情報を誘導し、又は合致していない場合には報告するものとする」。

(2) NAO のレビュー手続は APB ガイダンスを引用しており、レビューの目的は内部統制システムの有効性をレビューする際に適用される。これには以下の事柄が包含される。

①財務諸表監査中に開示が NAO のレビューに一致しているかどうかの検討を行う。

②コーポレートガバナンス、内部統制、リスクマネジメント事項の検討の際に監査委員会へ NAO が出席をする。

③AO (最高会計責任者) によって適用されるプロセスの検討を行う。

(3) NAO の内部統制の業務は保証の表明をするには十分ではない。すなわち監査人には積極的に記載誤り又は不一致の調査を期待されていない。しかし、もし気が付いた点があるならば上級マネジメントと議論することになるであろう。

次に業務と統制を理解することについての NAO の業務としては、

(4) NAO の監査アプローチ「監査 21」では、リスクに基礎を置いたアプローチを示している。この業務は AO の SIC の監査人の検討に対する健全な基礎を提供するものでなければならない。

(5) リスクコントロールと内部統制の問題はしばしば NAO の広義の VFM 監査の役割の特徴である。NAO はリスクをとることは必須であることを認識している。この背景は、①リスクに関する公共会計委員会のリスクプログラムの報告があったこと。②リスクマネジメントは政府機関の業務のマネジメントの堅固な核心であること。SIC プロセスは中央政府に

におけるリスクマネジメントの継続的適用にリンクしている。

次に内部統制の標準類型の報告書の内容が次のように示される⁽⁴⁾。

- (1) 責任の範囲が記載される。
- (2) 内部統制システムの目的が記載される。
- (3) リスク処理の能力（概要な方法を記載のこと）。
 - ① リーダーシップと②スタッフそしてガイダンスコメント及びグッドプラクティスを認識する方法を含む。
- (4) リスクと統制のフレームワークを記載する。
 - ①（リスクマネジメント戦略の概要な要素が検証され、評価され、管理されていることを記載すること、どのようなリスクの欲求が決定されたかを記載する）
 - ②（リスクマネジメントが組織の活動に埋め込まれているものを概要な方法で記載すること）
 - ③ 公のステークホルダーに影響するリスクを管理する要素が記載される。
- (5) 有効性のレビュー結果を記載する。

（理事会、監査委員会、関連するリスク委員会、リスクマネージャー、リスク改善マネージャー、内部監査、他の明白なレビュー、保証機関のコメントを含めて内部統制システムの有効性を維持することと、レビューの適用プロセスを記載すること。）

A0として私は、内部統制システムの有効性をレビューする責任がある。内部統制システムの有効性の私のレビューは、内部監査人そしてエグゼクティブマネージャーの業務によって形成される。それは内部統制フレームワークの展開・維持に責任がある部門内部、そしてマネジメントレーヤーや他の報告書において外部監査人によってなされたコメントによって私は理事会、監査委員会、リスク委員会の内部統制システムの有効性のレビュー結果及び弱点や継続的改善を確保するためのプランによって助言された。
- (6) 重要な内部統制上の問題（もし受け入れられるならば）。

（重要な内部統制上の問題がある場合には、それら进行处理するためにとられたあるいは提案された活動のアウトラインを記録する）

A0の署名と日付を記載する。

イギリスのACコードでは、コーポレートガバナンスの一要素として内部財務統制（internal financial control）のシステムをあげており、これを包含するものが内部統制であるとしている。この内容は、①内部監査を含む全体的な統制環境、②業績及び財務

リスクの識別、評価及び管理、③予算統制及び監視業務、④統制手続の文書化であるとし、監査人は、このシステムの適切で有効な実施を検証しなければならないと規定している。

公的組織の内部監査人との関係が法規準拠性監査との関係において強化される傾向が諸外国においてみられる。イギリスの NAO コードと財務省の基準から内部監査人と外部監査人との協調関係をみてみる。すなわち、(1) 協調の利害としては、①有効な監査、②監査負担の減少、③リスクについての対話の形成、④ニーズに対する共同計画及びコミュニケーション、⑤将来業務プランとプログラムの理解、⑥相互の利用の増加、⑦各チームのより広い及び柔軟なスキルの活用であり、(2) 実際の協調の領域としては、①内部統制、②コーポレートガバナンス、③報告及び財務諸表、④法規準拠性、⑤不正及び汚職、⑥業績指標、⑦システムと主要なイニシアチブの開発、⑧プログラムのテスト、⑨分散組織の監査、⑩NAO との VFM の強調である。そして協調の水準を評価する要素として次の 5 つをあげている。①マネジメントと監査委員会を通じて促進される協調、②職業専門的信頼性、③内部監査の信頼性、④協働と協調、⑤コミュニケーションである。ここでは公的組織の協調関係も営利組織で行われる外部・内部監査人の協調と同様の水準を指向している⁽⁶⁾。

内部監査基準は、中央政府は財務省が、地方自治体については CIPFA が設定しており、これからあるべき公的組織の基準の構成は、①倫理基準②組織基準③実施基準になっている⁽⁶⁾。

上述のようにイギリスの中央政府の各省庁の会計責任者 (Accounting Officer: AO) の内部統制報告書 (SIC) が 2003 年 3 月決算から財務諸表に添付されることとなっており、その目的は、①AO の内部統制の有効性のレビューの結果であること、②リスクマネジメントとレビュープロセスの継続的な保全と展開であることを提示するためである。2003 年 6 月に改訂された SIC に関する理由書では、①高水準の定型的なもの、②リスクに関して SIC を精密に調整することであった。内部統制の有効性とは、執行機関や監査委員会からの有効性の評価が AO の保証を増加させるためのものである。そして SIC を支持する要因として、①リーダーシップと戦略 (リスクマネジメント戦略)、②リスクマネジメントに対する状況の検証、③リスクの検証と評価、④リスクの評価のための指標、⑤リスクコントロールのメカニズム、⑥レビューと保証メカニズムをあげている。報告書には最後に AO の署名が要求されている。このように、内部統制のレビュー報告書が確立されている⁽⁷⁾。

かくして英国では公監査の内部統制の基準の論点はリスクアプローチとリーダーシップを含むガバナンス構造、内部統制の言明、法規準拠性の範囲の問題と考えられる。

3. 米国の公監査の変革

米国の政府監査基準 (イエローブック 2003) から内部統制に関する基準を抽出するとつ

ぎのようになる⁽⁸⁾。

(1) 財務監査実施基準

内部統制の検証を実施するとされる。ここでは AICPA 基準を基にしていたが、サーペン・オックスソー法に基づく公開企業会計監視委員会 (PCAOB) の監査基準も援用することを認めるガイドラインが 2005 年 6 月に GAO から公表された。

(2) 財務監査報告基準

内部統制の報告を実施するとされており、①範囲の記載、②分離された報告書の場合は統合された部分であることを示す。また、内部統制の欠陥の報告は報告すべき状況を AICPA 基準によって個別的、総計的に報告する、そして主要な弱点であることを検討すること。

(3) アデステーションエンゲージメント

計画段階で監査人は内部統制の理解を得なければならないとされる。

(4) 業績監査実施基準

プログラムの理解に際して内部統制は最も広い意味でマネジメントコントロールの一つであること。計画段階では組織・方法・手続が対象であり、ミッション、目標、目的に合致していることの検証を行う。内部統制には次のプロセスを包含する。計画、組織、資格、統制 (プログラムの報告の)、プログラム業績の監視。内部統制は資産保全、不正等の防止が第一のラインであり、内部統制の検討は行政の継続性の欠陥かつ有効な内部統制に対する必要性が増加していることによる。内部統制の目的は監査人を支援することとなり、①プログラムオペレーションの有効性と効率性、②データの有効性と信頼性、③準拠性が監査対象である。

監査人は質問、確認、検査によって内部統制の理解を獲得するが、手続は変化するものである。そして次の事柄が監査計画に影響する。①監査目的 ②監査範囲、③監査方法である。監査人は次のような場合、判断のために十分な証拠を獲得しなければならない。①不満足な業績の原因を判定するに際して、②業績測度の有効性と信頼性を評価するに際して、③内部監査は内部統制の主要な一部分である。

(5) 業績監査の報告基準

内部統制の欠陥を監査の期間中に発見した場合、報告しなければならない。また、勧告については許されれば監査人は勧告をしなければならないとされ、勧告は論理的でなければならない。そして監査中に発見された場合には、準拠性そして内部統制を改善する勧告

を行う。故に米国政府監査基準の特徴は次のようになる。内部統制のレビューに関しては監査基準では内部統制について保証や特別の監査意見を強制適用の要求していないが、各省庁や州、地方政府は条例等によって内部統制の監査報告書の意見を要求している。そして監査人は内部統制を理解していなければならないとされる。GAO は内部統制の重要性を強調しており、FMFI（連邦財務統合）法 1982 は政府職員に有効な内部統制の責任を構築することを要求した。OMB（予算管理局）は連邦マネージャーにガイダンスを発行しており、GAO（General Accountability Office 会計検査院）は関連する内部統制基準を発行したのである。

政府監査において統制リスクの評価の対象の統制の概念は、財務諸表監査中に次の内部統制目的が通常関連しているとされている。①財務報告統制、②保全統制、③準拠性統制、そして追加的に④予算統制、⑤運営統制、⑥IT に関して一般統制、アプリケーション統制、利用者統制である。

統制環境に関して監査人の評価は、規則的な期間単位で行うべきとされ、エンティティの統制環境の基本要素は、①誠実性と倫理的価値、②適格性との合致、③哲学と運営スタイル、④組織的構造、⑤オーソリティと責任の委任、⑥人的ポリシーと実務、⑦監視機構との関係とされる⁽⁹⁾。

単一監査法監査においては、1996 年法、PCIE（大統領統合・効率性委員会）基準において、監査人は内部統制のレビューに責任があるとされ、監査報告書には内部統制のレビュー結果を記載しなければならない。

単一監査の特質は次のようになっている。

(1) 監査目的として主要な連邦財政補助金（FFA）プログラムは内部統制の理解を得ることの要件の準拠性が必要である。

(2) FFA 内部統制のレビューについて監査人の困難性の生ずる 3つの疑問は、①内部統制の固有の限界、②不適切な文書、③会計管理の伝統的な強調、①②は残るが、③は内部統制の広義の監査の結果として減少しなければならないとされる。

また OMB は精巧な次のように定義を設定した。連邦プログラムの内部統制についてエンティティのマネジメントによって合理的な保証を提供する為のプロセスとして、①取引が適切に記録され、アカウンタビリティが履行されなければならない。②取引が準拠性をもつて執行されなければならない。③資金、財産、他の資源が保全されなければならないとされた。

準拠性統制の理解については第一にエンティティのマネジメントに責任がある。そして監査人の責任は第二次的である。それ故監査基準も単一監査法も内部統制に特別に監査人に保証や監査意見を表明することを要求していないのである。FFA のための内部統制の確立として、①マネジメントが FFA 準拠性要件を評価する、②マネジメントが内部統制目的

を確立する、③マネジメント技術と内部統制の技術を確立することが求められる。

準拠性の統制に関しては準拠性の重要性を見過ごした結果は厳しくなり得るとされ、FFA 準拠性統制の理解の分析的アプローチとしては、①一般的統制環境を分析、②事実サイクルを検証、③業務の文書化、④内部統制の評価である。そして FFA 準拠性統制はプログラム毎の調査でレビューされなければならない。

統制の有効性に関連して単一監査要件は、GAGAS（一般に認められた政府監査基準）を超えているとされる。すなわち、監査人は、最高水準の統制リスクで選択し、統制テストの実施の代わりに広い実証性テストに依存する。監査人は、統制リスクを最高水準で評価するので広い実証性テストを実施するための計画をしなければならない。そして非有効な統制は報告すべき状況又は主要な弱点として報告されなければならない⁽¹⁰⁾。

また、近年 GAO の政府監査基準を中心として内部統制が強調されている他の要因は、公監査領域における準拠性監査および財務監査から業績監査への重点移動の結果、準拠性監査をより効率的に実施するためにおよび近年の公監査目的の強調点である不正・違法行為および濫用に対する監査の要請に対応するためには、各被監査行政機関自体で良好な内部統制を整備させることによって、公監査人の試査範囲の割合および不正等の発生を低める必要があるからである。

内部統制の意義・領域については、公監査と営利組織の会計監査では、監査の目的が異なっているが、監査の前提である基本的な要素としての内部牽制制度と内部監査制度を整備する必要性に関しては共通である。そしてこれを評価するための評定手続きは、特に政府組織の特徴である政策の決定と実施過程の特異性から生ずる内部統制の変質によって相違が生ずるものである。

次に準拠性監査では、不正・誤謬への対応の問題が生じる。政府監査の目的としては、不正・誤謬・違法行為・違反・非準拠性及び濫用が監査範囲となる。アメリカの GAGAS では、直接的でかつ重大な非準拠に対しては、監査人は合理的な保証をしなければならないが、間接的なものについては、財務諸表の監査では保証しないとされている。

準拠性監査においては上述のように非準拠事項が発見され、これが決算時に修正されている場合であっても非準拠事項について報告すべきとされる。また、非準拠事項においては、重要性から監査報告書に記載されない事項や内部統制の欠陥事項はマネジメントレターによって管理者すなわち当該機関の長や内部監査人および規制官庁の長に報告されなければならないとされるのが共通的となっている。

法規の準拠性監査は、政府支出に対する直接的に準拠すべき法律及び規制についての適法性を検証する合法性監査と直接的ではないが、政府支出を規制する規則や、契約要件に対する合規性又は準拠性監査に区分される。政府支出を直接規制する法規とは別に、政府支出には多くの法規が直接的・間接的に規制的に用いられている。そしてこの法規の政府

支出に対する影響度合い、すなわち支出意図に対する規定は種々の水準があるものと考えられるが、これらを監査目的とした監査を準拠性又は法規準拠性監査と呼ぶ。法規準拠性違反に対する監査が公的組織における内部統制との関係でその範囲の議論が行われているが、アメリカ連邦政府で開始された「不適切支出の情報 2002 年法」の適用をみても、すなわち各省庁の長は、重要な不適切な支出と疑いのあるすべてのプログラムと活動を OMB のガイダンスに準拠して管理し、検証しなければならないとされる。そして、不適切支出とは、①法律、契約、行政的又はその他の法的に適用可能な要件のもとで過払い及び過少支払を含む不正確な金額でなされるべきでなかった又はなされてしまった支払いと、②不適格な収入への支払、不適格なサービスに対する支払、二重の支払、受け取っていないサービスに対する支払及び適用可能な割引額に対するクレジットについての金額ではない支払と定義されており、違法性を含む広義の準拠性違反の支払を対象としている⁽¹¹⁾。

準拠性監査には、「監査 (audit)」または「検証 (examination)」及び「レビュー (review)」又は「合意された手続 (agreed-upon procedures)」が適用される場合もあるとされる。すなわち「監査」の適用できない場合には、この「レビュー」又は「合意された手続」が妥当すると考えられる⁽¹²⁾。監査であるためには、言明又は情報が監査対象となるのであるから準拠性監査の場合には、準拠性の言明がなければならない。各国において公的組織の法規準拠性の言明についての展開がなされており、SIC も一つの類型であろう。

財務監査については各国ともその監査領域は共通であり、現在、特に試査との関連により内部統制の評価及び内部監査の利用が重要課題となっていることが明白となっている。

4. 業績監査と内部統制

カナダ OAG (会計検査院) の VFM 監査の一般的方針は、①職業専門的基準にすべて準拠すること、②すべての VFM 監査は VFM 監査監査方針に準拠すべきこと、③VFM 監査及び調査はプロジェクト毎に管理されなければならない。またカナダ OAG の VFM 監査の実施方針を、①明瞭な目的、②明瞭な範囲、③問題の選択については目的適合性、法規、監査可能性によって、④適切な尺度、⑤十分な適切な証拠、⑥証拠の客観的な評価、⑦勧告と必要な矯正活動、結論を支持するための確認、報告方針明確化を求めている。ここでは客観的証拠の必要性、矯正活動が強調されている。また、高度の独立性を有する立法府監査人 (legislative auditor) の対象となる観点は、カナダ CCAF (包括監査財団) では次の諸点を示している⁽¹³⁾。①監査の方法論、②監査のリスク、③保証水準のレベル、④業績の報告書の継続性、⑤監査モデルすなわち伝統的なシステム基礎監査モデルからリスク基礎モデルへの転換、⑥監査報告書の異なった様式、⑦取引上の問題点である。ここでは、業績の報告書の質的継続性の追求、リスクモデルの導入及びその結果としての保証水準を考慮

した公監査体系である。

業績監査 (performance audit) には、政策評価 (program evaluation) が包含される。評価は、方針と結果の適合性の判定を非財務情報や予測情報によって行う総合的プロセスであり、一方業績監査は、外部監査性を特質とするものであり、政府監査においては政策評価を包含する広義の概念と考えられている。このような包括的な概念を含めて、業績監査基準について各国ともに 3E 監査の概念と実施プロセスの精密化を構築しようとしている。アメリカ政策評価協会における評価原則は次のとおりとされる⁽¹⁴⁾。①組織的調査の原則……組織的实施、データを基礎として、②適格性の原則……利害関係者への適格な業績の開示、③誠実性、正直性の原則、④市民の尊敬性の原則……現在の職業倫理の観点、⑤パブリックの福祉の原則……利害と価値の多様性であるとしており、ここでの特徴は職業倫理の強調である。また、政策の妥当性を判断するためには測度 (measures) あるいは指標 (indicators) が不可欠であり、これをいかにして客観的にそして理解可能的に開発できるかに内部統制が関与し、それ故監査の品質管理を維持する体制を整えることが業績監査自体の有効性を決定する。

業績監査における監査報告書については、各国とも監査意見という表現は用いず、結果の報告・発見事項や改善・勧告事項を記載するという表現を用いている。この際、各国においては営利組織の会計監査論における保証水準の考え方およびアテステーション (attestation) およびレビュー (review) や合意された手続 (agreed-upon procedures) の考え方を業績監査や法規準拠性監査に導入することが考えられており、アメリカの GA02003 年改訂基準では全面的にこれらを規定している。具体的にはアメリカ連邦政府の各省庁の独立監査人である監察総監 (IG) の監査報告書の構成は次のようになっている⁽¹⁵⁾。①財務諸表についての無限定の意見、②内部統制の検討、③法規の準拠性、④その他の情報の継続性、⑤前期監査結果、すなわちここでの特徴は内部統制、保証水準と法規準拠性監査結果の表明の要求である。

かくして公監査においては、改善勧告報告書および情報提供報告書の範囲の区分および意見あるいは情報提供区分の内容について基準化されなければならないこととなる。USDA (農務省) の OIG の業績監査の報告書の類型は、①マネジメントの警告、②報告書のドラフト……調書のドラフト、ディスカッションのドラフト、公式のドラフト、③監査報告書である。

次に、記載されるべき発見事項及び勧告事項の要素を次のようにあげている。

(1) 発見事項……全体的状況、理由、尺度、結果

(2) 発見事項……様式

①監査活動、②範囲と方法、③発見事項として状況、状態、取引、不適切な監査結果、④それらの理由、⑤結果、影響、状況、⑥マネジメントコントロールの重要な弱点、⑦財務

関連監査に関する重要な財務マネジメントの不遵守、⑧非準拠の主要な例、⑨適切な反応、⑩直接的に検証する個人の資料は省略する、⑪属性を提示する、⑫被監査体の認識を開示、⑬矯正活動の報告、⑭前期報告状況、⑮専門技術的な説明、⑯定義、⑰視覚可能な支援、⑱貨幣的結果の基礎が報告される。

(3) ただちに行われたフォロー⁽¹⁶⁾。すなわち、ここでの特徴は、報告書の質的分類及び個人的資料の省略、発見事項の精密な報告であろう。かくして公監査の監査報告書の基準の論点は、言明の存在と保証水準、内部統制、意見・結果の多様性と報告書の多様性である。

5. 保証業務基準と公監査

2004年11月我が国企業会計審議会公表の「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」は、従来の財務諸表監査の概念的枠組みと比較すると、拡大と変革の基調がみられる⁽¹⁷⁾。そこで本意見書が公監査に及ぼす影響を考察すると次のような指摘ができる。

- ①財務諸表以外の財務情報の開示等に対するレビュー業務の必要性および内部統制等の財務情報以外の事項にも対応がなされており多層の公監査領域と合致する。
- ②「意見書」では財務情報以外の業務を含めた幅広い観点である包括的な保証業務の概念が用いられており公監査目的と合致する。
- ③主題情報すなわちアサーションの提示を前提とした監査が基本であるが、必ずしも主題情報の提示がない場合でも一定の基準によって評価または測定した結果について直接的に結論を表明する保証業務があり、公監査の業績監査には特にこの手法は合致する。
- ④保証業務にも監査業務と同じようにリスクが存在するが、そのリスク水準は異なるものであり、その結果、合理的保証業務による積極的報告と限定的保証業務による消極的形式の結論の報告が可能となり保証業務が拡大されており、公監査目的と合致する。
- ⑤財務諸表監査以外の内部統制に係る保証業務やレビュー業務のような限定的保証業務が可能となり、保証水準が低くても公益性の高い保証業務が実施可能であり公監査と合致する。
- ⑥業務実施者は、財務諸表監査の監査人のみでなく、独立性を保持し倫理の遵守の要件等を満たした者が実施可能である。また想定利用者也保証報告書の想定利用者のみならず多数で特定できないような場合も可能であり、まさに公監査に合致する。
- ⑦主題は識別可能で、一定の規準で評価・測定ができるもので、たとえば、非財務的な成果・状況の主題についての効率性・有効性、設備の能力、内部統制・ITシステムのシステムやプロセス及びおよびコーポレート・ガバナンスやコンプライアンスも主題情報となり、

保証対象の主題が拡張しており公監査に合致する。

⑧保証業務で利用可能な規準として、主題情報や保証報告書において明示されている規準や広く一般に理解を得られている規準等があると、拡大化されており業績監査又はVFM監査に合致する。

⑨業務実施者が利用可能な証拠の量と質は、主題が予測的または主題情報の特徴による影響を考慮して検討することができることになっており広範囲の主題の対象領域をカバーでき公監査領域に合致する。

⑩保証業務には合理的保証業務と限定的保証業務があり、それぞれの保証報告書によって報告される。後者の場合には、消極的形式としての結論を報告し、一定の基準に照らして適正性や有効性等がないと考えられるような事項が発見されなかったかどうか報告される。また、主題情報の提示がない場合には、直接主題について積極的形式または消極的形式によって結論を報告することができるので、保証業務の範囲が拡大化されており公監査基準には合致している。

6. 独立行政法人監査基準

わが国の唯一の公監査基準である独立行政法人監査基準（独法基準）及び保証業務基準と内部統制基準に関連して検討し今後の改訂方向を示す⁽¹⁹⁾。

財務監査基準は、狭義において財務諸表監査の基準と財務関連監査の基準から成り立っており、これに実施基準と報告基準が設定される。実施基準の内、独法基準で問題となる基準は次のとおりである。

(1) 営利組織監査の準拠基準

財務諸表監査についてはとくに、営利組織の会計または財務諸表監査基準の援用を示す基準が最初に基準化される。ここでは当該国の監査基準（GAAS）⁽²⁰⁾の内、°プリックセクターまたは政府機関の適用可能な基準が具体的に示され、さらに相違あるいは追加する部分を明記するという階層構造をとっている。独法監査基準も一般の監査基準と同様の階層構造をとっているが特に多様な保証業務の適用が考えられるので準拠要件の基準化も必要である。

(2) 監査目的の基準

財務監査では、重要な虚偽記載や法規準拠性違反がないことを検証することが規定される。GAASとは法規準拠性の重点の置き方に異質性がある。独法監査基準においても法規準拠性の観点が規定されているが準拠法規が明確となっていない。

(3) 公監査基準の準拠性基準

政府・自治体の包含するパブリックセクターの会計基準すなわち公会計基準の構築化が各国で進められており、また国際的基準も設定されつつあるのでこれらと国内準拠法規との整合性を求める基準、ゴーイングコンサーン基準、連結報告書基準、各政府諸機関をコストセンターとする基準、公会計基準としてGAAPに準拠し発生主義を目指す基準が規定される傾向が強くなっている。独法においても独法会計基準が設定されているが、勘定別財務諸表共通費の配賦基準、ゴーイングコンサーン等実態に合致していない部分もあり保証水準の相違を認識する必要がある。

(4) 不正・違法・非準拠性の基準

政府・自治体に対する監査では、GAASと相違して法規準拠性の監査が重視される。財務監査においてこれらの虚偽記載に対する監査上の認識を強調する基準が規定化される。しかし後述の準拠性監査基準において独立して基準化される場合もある。独法基準はこの基準と同様の位置づけとなっており内部統制と保証基準が関連する。

(5) 内部統制の基準

内部統制の十分な理解を監査人に求める基準であり、監査計画、実施するテストの性質、タイミング、範囲が決定される。後述の準拠性監査基準で設定される場合もある。独法基準では特に言明（アサーション）の徴求を行っていないにもかかわらず不正・違法行為の発見が保証水準は相違するが監査目的となっている点に問題がある。

(6) リスクアプローチの基準

政府・自治体の財務監査も営利組織監査と同様にリスクアプローチをとる。したがって重要性とリスク評価の基準が設定される。後述の準拠性監査基準で設定される場合もある。また重要性の水準は営利組織監査のGAASにおける水準より低い点に位置するとされ異質性がある。独法基準も規定されているが政府組織における具体的なリスクアプローチの方法や重要性の水準の判断基準を示す必要がある。

(7) 財務関連監査基準

財務関連監査は、財務情報に関連した情報や補助金及びコンピュータシステムに関連した監査であり、保証水準の異なる証明基準（アステーション基準）や合意された手続（agreed-upon procedures）に関する基準が規定されるところに営利組織監査と異質性がある。

証明業務基準は財務又は非財務の検証や財務監査の一部又は別の部分として適用される

場合もある。また独法基準には機会費用や決算報告書等の財務関連項目の監査も対象となっているが求められる保証の水準を明確にする必要がある。

財務及び財務関連監査の報告基準については次のとおりである。

(1) 内部統制と法規準拠性の基準

内部統制に関する意見及び法規準拠性についての意見を文章によって提示しなければならない。またこの報告書には積極的または消極的保証が含まれなければならない。内部統制組織と内部統制リスクの評価についての意見も含められなければならない。また、重要な弱点や非準拠性・不法行為も報告されなければならない。独法基準において求められる法規準拠性の観点及び効率性の視点についての報告の水準を明確にする必要がある。

(2) 監査意見の基準

財務監査における意見は、財務諸表に対する適正意見または真実・公正なる概観をもって表示されているが、すべての重要性の観点において及び職業的監査基準によって述べられる。独法基準においては「適正に」と「正しく」の使い分けをしているがその保証の程度については明確にし、利用者に判断できるようにする必要がある。

(3) 財務関連監査の意見基準

財務関連監査の手続が証明業務基準が合意された手続により保証水準の相違した意見及び報告がなされることが明記され GAAS とは異なる。独法基準では保証水準を明確にする必要がある。

法規準拠性又は合規性監査の実施基準の内、独法基準は法規準拠性の観点が包括されており法規準拠性監査の保証水準ではないが問題となる基準は次のとおりである。

(1) 準拠性の範囲基準

検証対象たる準拠すべき法規又はオーソリティー (authorities) の範囲を明定しておく必要があり、準拠性監査は GAAS とは異質な領域である。独法基準では準拠すべき範囲を明定する必要があるが内部統制の報告書の代替として適用となる法規の範囲を明記した経営者の確認書を監査着手時に徴求することとなっている。

(2) 重要性の原則

準拠性監査の場合にも「すべての重要な観点において」という用語が用いられるが、政府監査では重要性の判断水準は前述と同様に GAAS と比較して低いと考えられている。独法基準ではその量的及び質的側面の双方について一層の慎重性が求められているがその水準を明確にする必要がある。

(3) コーポレートガバナンスの基準

取引の合法性、財務状況、内部財務統制、不正及び濫用の摘発と防止の財務的管理の全体をコーポレートガバナンスとしてとらえ準拠性監査領域とする場合がある。独法基準では今後コーポレートガバナンスの概念が用いられようが、内部統制、保証水準を明定しな

ければならない。

(4) 財務取引の合法性の基準

異常なまたは合法性に疑いのある取引、新しい方式または法規要件に関する監査、合法性の検証を実施することを求める等の基準であり GAAS とは異質である。独法基準における違法行為等の対象範囲や保証の水準を明確にする必要がある。

(5) 財務実施及び不正・濫用の摘発・防止基準

不正及び濫用についての一定の基準を提示したり摘発することは監査人の機能ではなく、むしろ警報を発することではなければならないとされる。また迅速にフォローアップしなければならないことも監査人の責任である。これらの観点は GAAS とは異質である。独法基準において不正及び濫用について明確にし、保証水準を明定する必要がある。

(6) 財務状況の基準

営利組織監査におけるゴーイングコンサーン問題や業績監査にかかわる領域であり、現行の GAAS とは異質な領域である。独法基準においては継続企業の前提に関して特段の規定を置かないとしているが GAAS との関係を明確にする必要がある。

(7) 内部統制の基準

内部統制を準拠性監査でとらえる場合に、広義の性質で考える点においては GAAS とは異質である。独法基準は内部統制を準拠性監査の枠内に入れていないが不正・誤謬や効率性監査の必要性を検討する必要がある。

準拠性監査の場合の報告基準と独法基準の問題点は次のとおりである。

(1) 意見表明の基準

この準拠性の意見には、根拠法及び議会の支出意図や設定された目的が含まれる。独法基準において重要な影響を与える不正及び誤謬並びに違法行為がないと認められることを意見表明することとなっているが準拠要件が明定される必要がある。

(2) 非準拠性報告の基準

監査報告書には非準拠の事項を報告しなければならない。これらは GAAS とは異質な領域と考えられる。独法基準において報告すべき範囲が明定される必要がある。

(3) 報告書形式の基準

財務監査報告書の一部として作成される場合と独立的な報告書として作成されるところが GAAS とは異質である。日本公認会計士協会の独法審査の監査報告書のひな型は一般の監査報告書とは異質になっており、保証業務基準と合致させる必要がある。

業績（行政）監査の実施基準と独法基準と関連する基準は次のとおりである。

(1) 3E 監査の基準

独法基準で経済性及び効率性等の視点が規定されているが、これは業績監査の水準を求められていないが用いられる概念は同じと考えられるので保証水準を明確にする必要があ

る。

(2) 業績測度・指標の基準

業績監査の実施には業績測度または指標が不可欠であり、これらの測度等が明瞭に確立していることが必要である。監査人は第一にこの測度等の妥当性または適切性を評価しなければならない。独法基準の効率性等の視点が測度について求める水準を明確にする必要がある。

(3) 業績報告書作成の基準

政府・自治体において第一に財政年度の開始する前の予算決定時に業績計画または目標プランが作成され、監査人によつて事前に測度等の監査を原則的には事前監査として受ける必要がある。次に、年度決算時には業績（行政成果）報告書が作成され公表されなければならない。言明または主張に対する監査である点では GAAS と共通性があるが言明の内容と様式は異質となる。独法基準において言明の必要性が規定されていない。

(4) 準拠基準及びガイダンス設定の基準

独法基準では「視点」が規定されており準拠基準も明定すべきである。

業績監査の報告基準と独法基準の問題点を示す。

(1) 業績報告書の内容基準

独法基準では業績監査報告と報告書の形式について規定する必要がある。

(2) 監査目的及び範囲の報告基準

保証水準に大きな幅があることが GAAS とは異質である。独法基準では監査を求めているので明定されていない。

(3) 改善勧告の報告基準

業績監査報告書には、3E の改善に資する場合には問題領域を正すため及び運営を改善するための行動に対する建設的な勧告事項を記載しなければならない。改善勧告が不可欠であることが GAAS と異質である。独法基準には改善勧告を行うべき規定はない。

(4) 監査報告書の作成基準

独法基準では監査報告書は求められていない。

7. むすびにかえて

営利組織における会計・監査の不信による監査基準の基礎的前提となる保証水準の概念の再検討、内部統制審査及び品質管理レビュー基準による再構築が進められている。公監査においては、政府監査を中心に英国・米国・カナダ等の政府監査基準は、包括監査概念の展開の基に確立されつつあった。そこでは監査主体が民間会計士に委ねられるとともに営利組織の保証概念や内部統制概念が組み込まれ、公監査基準の再構築が進行されつつあ

ることを管見してきた。そこで公監査基準の設定の遅れているわが国において緊急に検討すべき課題を提示する。

(1) 公会計・公監査の基底にあるパブリックアカウンタビリティを理論的にも国民・市民たる納税者への意識付けの強化のためにも確立する必要がある、独立的な機関において公会計・公監査のチャーター(憲章)を設定すべきである。

(2) 公監査の進展については、諸外国における包括監査の概念フレームワークを構築させる為の独立的な審議・検討機関を設置し、これには公会計・公監査に必須のクリアリングハウス機能をもたせるべきである。

(3) 公監査人は本質的に立法府監査人 (legislative auditor) の独立性が必須であるのでパブリックセクターにおいて監査人の見直しが急務である。

(4) 公監査においても特に法規準拠性監査及び業績監査においては内部統制と保証業務の概念的フレームワークが必要であり、その為の基準設定が必要である⁽¹⁹⁾。

(5) わが国には体系的に設定された公監査基準としては独立行政法人監査基準のみしか存在しておらず、この基準自体、包括監査概念からは極めて不十分なものである。従って、米国や英国のような公監査全体を律する基準としての公監査基準を設定し、そのもとにパブリックセクターの特性ごとに個別の公監査又は政府監査基準を設定することが必要である⁽²⁰⁾。

参考文献

- (1) CIPFA, *The Statement On Internal Control In Local Government*, 2004, CIPFA, pp. 3-6.
- (2) Ibid., pp. 7-13.
- (3) H. M. Treasury, *Statement On Internal Control*, May, 2003, H. M. Treasury, pp. 1-2.
- (4) Ibid., pp. 13-15.
- (5) NAO, *Co-Operation Between Internal and External Auditors—A Good Practice Code 2000*, pp. 4-17.
- (6) CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit Local Government in the UK.*, 2003, pp. 5-19.
- (7) H. M. Treasury, *ibid.*, pp. 8-11
- (8) GAO, *Government Auditing Standards, 2003 Revision*, June, 2003, GAO.
- (9) M. A. Dittenhofer, *Applying Government Auditing Standards*, 2004, LexisNexis, pp. 6-11~6-17.
- (10) Ibid., pp. 8-5~8-34.
- (11) OMB, Public Law 107-300—Nov. 26, 2002.
- (12) GAO, *Government Auditing Standards*, 1994 Revision, pp. 38-39.
- (13) CCAF, *Auditing Public Performance Information & Report—Legislative Audit Practice in Canada*, 2000, p. 26.
- (14) American Evaluation Association, *Guiding Principles for Evaluators. The*

- American Journal of Evaluation*, Winter 2003.
- (15) USDA, *Manual...Performance Audits*, OIG, February 2000, pp.1-13.
- (16) CCAF, *Auditing Public Performance Information & Reports—Leading International Legislative Audit Practices*, January 2001, pp.19-26.
- (17) 企業会計審議会「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」2004年11月。
- (18) 財務省・総務省「独立行政法人に対する会計監査人の基準」2003年7月。
- (19) 拙稿「意見書の実務的意義と保証業務の展開」、『企業会計』2004年, Vol. 57, No4, pp42-48 参照。
- (20) Y, Suzuki, Basic Structure of Government Auditing by a Supreme Audit Institution, *Government Auditing Review*, Vol.11, March, 2004, pp.42-43.
- 拙著『公監査基準』中央経済社、2004年、pp.448-451.